УДК 657.631

DOI: 10.21779/2500-1930-2018-33-4-51-55

Д.А. Юнусова

**Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности:
понятие и проблемы**

*Дагестанский государственный университет; Россия, 367001, г. Махачкала,
ул. М. Гаджиева, 43а; Djennet55@mail.ru*

В настоящее время налоговый аудит в России прочно вошел в инфраструктуру отечественных отношений как обособленный вид экономической деятельности, направленной на выявление нарушений в налоговой сфере.

Комплекс услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, включающий проверку правильности исчисления и уплаты налогов, составления налоговой отчетности, налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учёта, стали называть налоговым аудитом.

В статье раскрыты понятие налогового аудита, его цель и функции, обосновывается необходимость его проведения, а также обозначены проблемы в области нормативного регулирования налогового аудита.

Ключевые слова: *налоговый аудит, нормативно-правовое регулирование, проблемы развития, законодательная база, методика.*

Главным нормативно-правовым актом, который регулирует аудиторскую деятельность, основополагающие принципы аудита и т. д., является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ. В данном законе аудит трактуется как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности этой отчетности. Однако наличие в такой отчетности ряда налоговых показателей, формируемых за рамками бухгалтерского учёта, и необходимость их подтверждения в ходе аудиторской проверки потребовали от аудиторов новых знаний и опыта.

Комплекс услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, включая проверку правильности исчисления и уплаты налогов, составления налоговой отчетности, налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учёта, стали называть налоговым аудитом. Однако в настоящее время нет единой интерпретации понятия «налоговый аудит», а также у него нет определенного места в структуре аудиторской деятельности. В разных научных публикациях даются довольно противоречивые толкования по данному аспекту, что усложняет процесс анализа и выдвижения единой позиции, которая удовлетворяла бы большинство исследователей в данной области. Значительное влияние на развитие отечественного аудита оказало принятие новой редакции Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Федеральный закон № 307-ФЗ). Несмотря на высокий уровень указанного нормативно-правового акта, он не дает ответа по существу, а в некоторых случаях выступает источником возникновения новых дискуссий, связанных с отсутствием в законе такого понятия, как «налоговый аудит».

В связи с этим аудиторская организация претерпевает значительные изменения, вступающие в силу поэтапно из-за сложности внедрения нововведений. Они касаются правовой базы, регулирующей те или иные отношения, а также видов услуг, которые могут предложить индивидуальный аудитор и аудиторская организации аудируемому лицу.

Аудиторская деятельность в РФ имеет два основных направления:

- 1) внешний аудит и услуги;
- 2) внутренний аудит.

Внешний аудит подразделяют на обязательный, инициативный и аудит по специальным заданиям. Оба направления аудиторской деятельности являются сопутствующими услугами. Также выделяют обязательный и инициативный аудит. Несмотря на отличия, процесс проведения обязательного и инициативного аудита остается одинаковым, что предполагает применение одинаковых инструментов и методик аудита.

Проведение налогового аудита также подчинено правилам и стандартам аудиторской деятельности. Налоговый аудит необходим в первую очередь крупным предприятиям и организациям, которые специализируются на нескольких видах производств, включающих экспортно-импортные операции. Выход на мировой рынок со своей продукцией предполагает наличие больших средств, налаженных путей сбыта, закупку каких-то элементов, необходимых для производства; следовательно, и обороты таких компаний велики. Не стоит забывать о том, что размер оборота автоматически определяет уровень налоговых обязательств. Таким образом, дабы минимизировать налоговые выплаты, а также избежать штрафных санкций, крупной компании целесообразно и экономически выгодно проведение налогового аудита, с помощью которого возможна разработка эффективного механизма по нейтрализации ошибок при ведении налогового учета и составлении налоговой отчетности. В данном случае под налоговым учётом понимается не только учёт по налогу на прибыль организаций, но и расчет сумм к уплате по всем налогам, уплачиваемым организацией. Заказом налогового аудита могут заниматься и те организации, которые обязаны проводить общий аудит. В таком случае налоговый аудит целесообразно отнести к обязательному аудиту. Следует отметить, что налоговый аудит схож с проверкой, которую осуществляют налоговые органы. Поэтому, если перед налоговой проверкой в организации проведен налоговый аудит, риски выявления ошибок и, как следствие, начисления пени и привлечения к налоговой ответственности существенно снижаются.

Налоговый аудит – это отдельное направление в аудиторской деятельности, из-за чего толкование данного понятия становится разнообразным. Дискуссии по поводу налогового аудита и споры, связанные с возможностью существования самого термина, начались давно. С появлением Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11 июля 2000 г., протокол № 1 (Методика), впервые была дана трактовка понятия «налоговый аудит». В соответствии с этим документом под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды [6, с. 45–47].

Определение, данное в вышеприведённой Методике, точно описывает налоговый аудит, так как в нем излагаются все необходимые и достаточные условия для проведения налогового аудита. К необходимым и достаточным условиям можно отнести следующие элементы проведения налогового аудита:

- 1) цель – выражение мнения о степени достоверности и соответствия исчисления и уплаты налогов и платежей (налогов) законодательству;
- 2) объект – бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта;
- 3) исполнитель – аудиторская организация.

Исходя из приведенных элементов можно выделить и функции налогового аудита. Внимание на себя обращает тот факт, что цель налогового аудита двуединая и заключается в следующем: выражает мнение о степени достоверности и соответствия законодательству бухгалтерской отчетности, связанной с уплатой налогов и с правильным их исчислением, предупреждает возможные штрафные санкции, связанные с нарушением законодательства по налогам и сборам. Автоматически прослеживается и двуединая функция: обнаружение ошибок и предупреждение правонарушений при уплате налогов и при их исчислении. Можно утверждать, что данная трактовка функции налогового аудита корректна, поскольку, с одной стороны, она соответствует роли аудитора в процессе налогового аудита (помощь в исправлении обнаруженных ошибок вместе с работниками организации), с другой – функция налогового аудита как альтернатива государственному налоговому контролю должна быть одной из функций последнего. Основное назначение государственного налогового аудита – это пресечение нарушений субъекта хозяйствования при уплате налогов и сборов, а назначение налогового аудита – снижение и ликвидация ошибок, которые могут привести к налоговым правонарушениям. Из этого следует, что назначения данных видов аудита в какой-то степени альтернативны, однако налоговый аудит, проводимый в самой организации, более предпочтителен, так как выявляет ошибки на начальной стадии, его проведение выгоднее, чем погашение штрафов и получение санкций при обнаружении налоговых правонарушений. Значение налогового аудита увеличивается при кризисе в регионе и стране, когда от налоговых поступлений зависят уровень жизни населения, размер обязательных социальных выплат и основная доля доходов регионального и в итоге федерального бюджетов. Выделение и рассмотрение функций налогового аудита очень важны, т. к. это позволяет обозначить границы применения используемых в налоговом аудите инструментов и права и обязанности специальных отделов, органов, занимающихся проведением налогового аудита.

Роль Методики при обращении к налоговому аудиту настолько значима, что ни одна научная публикация по данной теме не выходит без ссылок на нее. Это связано с тем, что большинство видных ученых и исследователей считают обоснованным подход, данный в Методике. Также это свидетельствует о том, что трактовка налогового аудита, данная в Методике, является наиболее удачной, выдержавшей проверку временем (Методика была одобрена еще 11.07.2000). Интерпретации понятия «налоговый аудит» даны разными авторами (см. табл. № 1 в [7, с. 321–327]).

В настоящее время налоговый аудит в России прочно вошел в инфраструктуру отечественных отношений как обособленный вид экономической деятельности, направленной на выявление нарушений в налоговой сфере. Однако на макроэкономическом уровне современное положение при введении аудита в обиход подразумевает наличие нескольких проблем, связанных с достоверностью составления отчетности и с применением различных оценок эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц. Требование, предъявляемое к аудируемым лицам по поводу возможности

продолжения их финансовой, производственной и иной деятельности на протяжении следующего года за отчетным, приводит к новым трудностям, которые вполне обоснованно можно отнести и к налоговому аудиту.

Всем известно, что основная цель любой коммерческой организации – получение прибыли, т. к. для этого и создавался изначально субъект хозяйствования. При изменении размера прибыли автоматически меняется и результативность работы предприятия. Стоит отметить также, что налоговая система России на данный период предполагает наличие определенных видов налогов, выплата которых затруднительна для юридических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Данное затруднение обнаруживается в кризисные моменты экономики, когда основной упор со стороны государства делается на использование и полноту получения налоговых доходов в бюджет. Все эти проблемы вынуждают некоторые организации переходить в «тень», т. е. скрывать определенные источники дохода, размер фактического получения прибыли, что в итоге образует определенную дыру в бюджете.

Проведение налогового аудита в полной мере невозможно, если не определен реальный объем прибыли и не учтен весь денежный доход субъекта хозяйствования. Также сокрытие определенных источников получения денежных средств ставит под сомнение эффективность применения инструментов и методов налогового аудита. Для составления правильного заключения о достоверности налоговой отчетности необходимо точно знать реальный состав и объем имущества компании и ее обязательств.

В обязанности аудитора, занимающегося налоговым аудитом, входят правильная оценка эффективности и целесообразности принятого в организации механизма по налоговому учету, правильный выбор системы выплат налоговых отчислений в федеральный и местный бюджеты, в бюджеты государственных внебюджетных фондов. Данная обязанность предполагает и правильное разъяснение руководству субъекта хозяйствования правомерности используемых в подведомственной ему организации тех или иных методик расчета налоговых обязательств. Разъяснения должны акцентировать внимание на налоговых рисках, из-за которых в будущем ситуация может стать весьма плачевной, прибыль уменьшится. Риски могут привести к банкротству. В этом заключается связь налогового аудита с эффективностью работы компании-клиента, осуществляющего расчет определенных показателей в соответствии с положениями налогового законодательства, а также с возможностью продолжать свою коммерческую деятельность в будущем [4, с. 65].

Таким образом, выделение налогового аудита в самостоятельное направление аудиторской деятельности является обоснованным решением, связанным с усложнением проведения общего аудита аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в современных условиях. Также выделение налогового аудита становится своеобразной потребностью для аудиторов и для аудируемых лиц в первую очередь; необходимость удовлетворения данной потребности требует значительной доработки нормативной базы по налоговому аудиту. Отдельное внимание стоит уделить разработке соответствующей нормативной базы для отраслевой структуры и вопросам, связанным с недостаточной оснащенностью отраслевыми методиками налогового аудита.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
2. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000, протокол № 1).

3. *Гаджиев Н.Г., Толчинская М.Н.* Контроль качества аудита: институциональный подход // Вестник Дагестанского государственного университета. Сер. 2: Общественные науки. – 2016. – Вып. 3. – С. 24–29.

4. *Орлов Д.В., Шешукова Т.Г.* Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности // Вестник Пермского университета. Сер.: Экономика. – 2011. – Вып. 1. – С. 62–70.

5. *Попов М.В.* Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 19–26.

6. *Толчинская М.Н., Гаврилова Э.Н.* Проблемы выявления искажений в финансовой отчетности // Финансовая экономика. – 2015. – № 3. – С. 45–47.

7. *Шурчкова И.Б.* Налоговый аудит: концепция и проблемы // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2011. – Вып. 4. – С. 321–327.

8. *Юнусова Д.А.* Современное состояние аудиторских стандартов в России // Научное обозрение. Сер. 1: Экономика и право. – 2015. – № 2. – С. 225–229.

Поступила в редакцию 4 октября 2018 г.

UDC 657.631

DOI: 10.21779/2500-1930-2018-33-4-51-55

Tax audit as an independent direction of audit activity: the concept and problems

D.A. Yunusova

Dagestan State University; Russia, 367001, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a; Djennet55@mail.ru

Currently, the tax audit in Russia is firmly established in the infrastructure of domestic relations as a separate type of economic activity aimed at identifying violations in the tax sphere.

The range of services provided by audit organizations and individual auditors when checking the correctness of the calculation and payment of taxes, drawing up tax reports, tax advice, setting, restoring and maintaining tax accounting, became known as a tax audit.

The article reveals the concept of tax audit, its purpose and functions, justifies the need for it, and also identifies the problems in the field of normative regulation of tax audit.

Keywords: tax audit, legal regulation, development problems, legal framework, methodology.

Received 4 October, 2018